

0- 792408

На правах рукописи



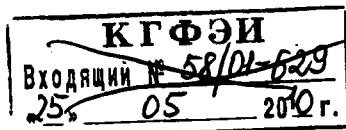
ЯРКОВА Илона Валерьевна

**СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ
УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ХИМИЧЕСКОЙ
ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Волгоград - 2010



Работа выполнена на кафедре учета, анализа и аудита Волгоградского государственного университета.

- Научный руководитель** - д-р экон. наук, профессор
Глуценко Александра Васильевна
- Официальные оппоненты** - д-р экон. наук, профессор
Богатая Ирина Николаевна
- канд. экон. наук, доцент
Хазова Лариса Евгеньевна
- Ведущая организация** - Астраханский государственный технический университет.

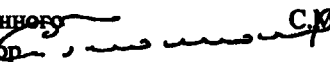
Защита состоится 15 июня 2010 года в 15⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 13 мая 2010 года.



Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор  С.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных условиях стратегических неожиданностей первоочередной задачей для химических предприятий становится разработка и внедрение нового механизма организации информационно-аналитического обеспечения, позволяющего реагировать на изменения извне, как путем оптимизации внутренних ресурсов, так и с помощью ориентации на анализ внешних факторов. Такая обстановка требует определенной стратегической гибкости, перехода на стратегический образ мышления бухгалтеров-аналитиков, повышения качества информации, необходимой для принятия своевременных управленческих решений на предприятиях химической отрасли посредством адаптации к изменениям модели управленческого учета.

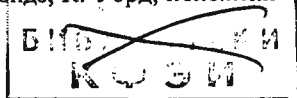
В соответствии с динамично меняющимися условиями, требующими крайне обоснованного подхода к разработке и реализации стратегии развития предприятиями, особенно актуальным становится вопрос исследования прогностической функции управленческого учета, играющей важную роль при формировании информационной базы для принятия долгосрочных (стратегических) управленческих решений - стратегического управленческого учета.

Исследование показало, что химические предприятия зачастую не вовремя реагируют на стратегические вызовы среды при подготовке стратегических управленческих решений, тем самым теряют возможности минимизации затрат от воздействия грядущих изменений. В этой связи одна из ключевых проблем предприятий отрасли выражается в выработке единого алгоритма организации стратегического управленческого учета, который сделает возможным исполнение целевых показателей, учет внешней среды и ее изменений с целью достижения качественных эффектов и обеспечения долгосрочных конкурентных преимуществ.

Вместе с тем, усовершенствование системы управленческого учета на предприятиях химической промышленности сопряжено с рядом проблем, связанных с множественностью концептуальных подходов к ее формированию и спецификой деятельности хозяйствующих субъектов. Эти проблемы были и остаются предметом исследования многих ведущих зарубежных и российских ученых.

Степень разработанности проблемы. Ввиду осознания нестабильности рыночной среды, обсуждение проблем, связанных с целесообразностью и необходимостью совершенствовать и оптимизировать процессы организации управленческого учета, а также разработка методических рекомендаций для предприятий отдельных отраслей народного хозяйства по внедрению отдельных элементов управленческого учета, привлекают внимание ведущих ученых экономистов.

Теоретико-методологические основы формирования стратегических аспектов управленческого учета были заложены в трудах таких известных зарубежных ученых, как И. Ансофф, М. Бромвич, К. Друри, И. Иниз, Р.С. Каплан, У. Кинг, Д. Клиланд, Д.П. Нортон, Б. Райан, К. Симмондз, К. Уорд, положения ко-



торых были развиты отечественными учеными с целью их адаптации к российским условиям хозяйствования. В числе этих ученых О.В. Алексеева, А.В. Балановская, Н.М. Блаженкова, В.Б. Ивашкевич, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, О.Е. Николаева, В.Ф. Палий, В.И. Ткач, Н.В. Ткач, А.Н. Хорин, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремст и многие др.

Исследования, посвященные развитию отдельных элементов стратегического управленческого учета в контексте российской бизнес-среды, представлены в трудах И.Н. Богатой, А.В. Глушенко, И.В. Кухтиной, В.В. Лесняк, Л.В. Перекрестовой, Е.Н. Токмаковой, А.Н. Щемелева и др.

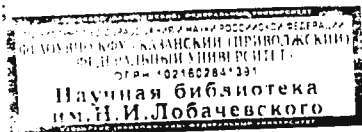
Некоторыми вопросами, касающимися методики формирования стратегии, разработки и принятия стратегических управленческих решений, учитывающими специфику деятельности предприятий химической промышленности занимались такие ученые, как И.В. Горелова, В.Ю. Коновалов, Н.Н. Косинова, Д.В. Красильников и др.

Теоретические аспекты системной организации стратегического управленческого учета, несмотря на их актуальность, исследованы до сих пор недостаточно, ряд разработанных формализованных процедур авторами предлагается к использованию без учета особенностей ситуации и состояния потенциала российских организаций. Нерешенным остается ряд проблем концептуального характера, неопределенность в теоретической интерпретации которых осложняет прикладные решения в области стратегического управленческого учета. Актуальность диссертационного исследования, его практическая значимость обусловили цель и определили задачи диссертационного исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель диссертационной работы состоит в разработке системы стратегического управленческого учета, ее механизма, модели и инструментов, позволяющих повысить функциональную действенность управленческих решений с ориентацией на реализацию стратегии предприятиями химической промышленности.

Для достижения цели диссертационной работы были поставлены следующие задачи теоретического и прикладного характера:

- исследовать исторические предпосылки становления стратегического управленческого учета путем эволюционного анализа учетно-управленческих теорий в разные исторические периоды;
- развить теоретико-методологические подходы к построению системы стратегического управленческого учета, определить его качественные характеристики, конкретизировать задачи на основе анализа проблемных мест в деятельности промышленных предприятий;
- системно представить институционально-функциональную структуру механизма формирования стратегического управленческого учета, а также выявить современные тенденции использования его инструментов на промышленном предприятии;
- оценить и раскрыть содержание особенностей организации управленческого учета на предприятиях химической отрасли;



- предложить классификацию затрат, позволяющую формировать релевантную информацию для принятия различных типов стратегических управленческих решений;

- выявить возможности центра стратегического моделирования для увеличения информационной емкости банка сценарно-вариантных решений предприятий химической промышленности с учетом отраслевой специфики их функционирования;

- разработать модель системы стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности с выделением этапов ее формирования, определением структурных элементов системы и обоснованием интегративных связей между ними.

Предметом диссертационного исследования служит совокупность причинно-следственных связей, организационно-экономических отношений, возникающих в процессе трансформации системы управленческого учета при формировании и реализации стратегии предприятия, и позволяющих обеспечить их жизнеспособность, гибкость, непрерывность и устойчивое развитие.

Объектом исследования выступает система управленческого учета на предприятиях, рассматриваемая в контексте сопряжения ее механизмов и инструментов с учетом отраслевой специфики предприятий химической промышленности.

Теоретико-методологическая основа исследования. Теоретическую базу исследования составили фундаментальные положения и категориальный аппарат, развитый отечественной и зарубежной научными школами в области теории, методологии и организации управленческого учета и его отдельных элементов применительно к субъектам хозяйствования различных отраслей промышленности.

Методологическая база исследования основывалась на методологии системного анализа, дающей возможность раскрыть структуру и причинно-следственные связи построения системы управленческого учета, осуществить прогноз ее развития и сформировать предложения по ее дальнейшему совершенствованию. Использован сравнительный анализ, метод аналогий, экспертный анализ, обработка эмпирических данных для выявления тенденций эволюции системы управленческого учета, экстраполяции тенденций.

Информационной базой исследования послужили материалы статистических органов Российской Федерации и Комитета экономики Администрации Волгоградской области, научная и периодическая литература по исследуемой проблеме, финансовая отчетность предприятий химической промышленности Волгоградской области, а также экспертные данные, полученные из сети Интернет и результаты, полученные лично автором в процессе исследовательской и внедренческой деятельности.

Научная новизна результатов диссертационного исследования состоит в разработке системы стратегического управленческого учета в организациях и ее применении для обоснования интегративной модели на предприятиях химиче-

ской отрасли. Элементы научной новизны представлены следующими результатами:

- уточнены понятия, формирующие системную организацию управленческого учета посредством повышения его информационной емкости: механизм и инструменты стратегического управленческого учета, стратегическая информация, а также понятие системы стратегического управленческого учета; выделены качественные характеристики стратегического управленческого учета (гибкость, устойчивость, оптимальность, потенциал и синергизм), необходимые для переориентирования управления на решение новых стратегических задач и способствующие достижению конкурентных преимуществ предприятиями промышленности;

- предложен алгоритм адаптационного внедрения инструментов стратегического управленческого учета, поэтапно встраиваемых в систему стратегического бюджетирования, которое отличается комплексной ориентацией на целевые показатели эффективности, продиктованные стратегией предприятия, а также параллельной интеграцией с учетом стратегических затрат и проведением стратегического анализа; определен порядок регламентации управленческого учета и разработан проект "Регламента стратегического бюджетирования", основанный на формализации прав и обязанностей всех участников, влияющих на информацию, сгенерированную в системе управленческого учета, через выделение центров стратегической ответственности;

- выделена система синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов учета затрат в стратегическом управленческом учете и сформированы характерные бухгалтерские проводки с целью обеспечения информацией о поведении стратегических затрат для регулярного контроля за исполнением показателей стратегических бюджетов и своевременной их корректировки;

- введены новые формы учетно-управленческой документации для предприятий химической промышленности, содержащие импортируемые в систему бюджетирования нефинансовые целевые показатели ("Бюджет стратегических расходов", "Бюджет укрепления рыночных позиций", "Бюджет оптимизации внутренних ресурсов" и "Бюджет развития персонала") и охватывающие показатели эффективности реализации стратегии развития предприятия ("Отчет об эффективности работы центров стратегической ответственности", "Отчет о достижении стратегических целей предприятия");

- обоснован авторский подход к организации стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности, согласно которому выявлена необходимость создания комплексной учетно-аналитической информационной службы, представленной центром стратегического моделирования, что позволит настроить процесс сбора и переработки стратегической информации на реализацию финансовых и нефинансовых целей предприятия;

- разработана интегративная модель организации стратегического управленческого учета для предприятий химической промышленности, состоящая из трех взаимодополняющих этапов - проведения стратегического анализа с позиции выбора объектов учета, внедрения стратегии активного выживания путем

определения областей целевых показателей и их реализации путем внедрения инструментов учета, а также результирующего этапа, позволяющего воплотить стратегию развития на базе нового информационного потенциала и получить максимальный эффект от принятия управленческих решений.

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в уточнении и дополнении понятийного аппарата теории управленческого учета, его совершенствовании и развитии концептуально-методологических элементов. Полученные в ходе исследования выводы и рекомендации могут быть использованы для обоснования результативных и эффективных систем управленческого учета на промышленных предприятиях, а также для своевременной диагностики проблем их информационно-аналитического обеспечения.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что его теоретические результаты доведены до практических выводов и рекомендаций, позволяющих организовать эффективное информационное обеспечение управленческих решений на предприятиях химической отрасли, имеющих специфические черты при выработке и корректировке стратегии развития, выборе методов учета, создании центра стратегического моделирования.

Апробация результатов исследования. Полученные в ходе исследования результаты нашли отражение в материалах II Всероссийской научно-практической конференции (г. Ростов), XII Региональной конференции молодых исследователей Волгоградской области (г. Волгоград), а также вузовских и межвузовских научных конференциях Волгоградского государственного университета. Основные теоретические разработки используются в учебном процессе при подготовке бакалавров и специалистов в курсах "Бухгалтерский управленческий учет", "Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы", "Управленческий анализ в отраслях" в Волгоградском государственном университете. Отдельные практические положения внедрены и используются на крупнейших предприятиях химической промышленности Волгоградской области (ОАО "Каустик", ВОАО "Химпром"), о чем свидетельствуют справки о внедрении результатов исследования.

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 14 работ общим объемом 6,9 п.л., в том числе 5 работ - в рецензируемых журналах, рекомендованных ВАК Минобразования РФ.

Структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во введении отражена актуальность исследования и определены его цель и задачи, раскрыты предмет и объект исследования, научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

В первой главе "Теоретические аспекты формирования системы стратегического управленческого учета" рассмотрены исторические предпосылки выделения стратегического управленческого учета в контексте эволюции учетно-управленческой мысли, систематизированы современные концепции к его пониманию, определены составляющие системного механизма стратегического управленческого учета и взаимосвязи между ними.

Во второй главе "Развитие современных инструментов стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности" проведен экономический анализ состояния российских предприятий химической отрасли, определены их технологические, производственные, организационно- и эколого-экономические особенности, влияющие на построение управленческого учета, а также разработан поэтапный алгоритм использования инструментов стратегического управленческого учета, в основу которого заложен системообразующий элемент - стратегия.

В третьей главе "Разработка модели стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности" на основе теоретико-методологических аспектов формирования стратегического управленческого учета и анализа специфических бизнес-процессов, протекающих на химических предприятиях, обоснована необходимость развития его информационного обеспечения, а также разработаны рекомендации по созданию и внедрению интегративной модели системы стратегического управленческого учета.

В заключении диссертации приведены основные теоретические выводы и сформулированы предложения по разработке эффективной системы управленческого учета на предприятиях химической промышленности.

Список использованной литературы содержит 183 источника. В работе представлено 6 таблиц, 25 рисунков, 14 приложений. Объем диссертации составляет 190 страниц компьютерного текста.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Основные положения, научные результаты и выводы диссертационного исследования можно разделить на три логически взаимосвязанные группы теоретических и организационно-методических проблем, выносимых на защиту.

Первая группа научных проблем диссертационного исследования связана с теоретическим обоснованием формирования системы стратегического управленческого учета, инициированное необходимостью ориентации на реализацию стратегии развития предприятиями.

Конгруэнтность современного делового пространства заставляет руководство предприятий наиболее серьезно относиться к расстановке приоритетов, которые все чаще выражаются в острой потребности формирования результативно функционирующей системы управленческого учета. Именно она способна полноценно раскрыть информационное пространство лицам, принимающим управленческие решения с соответствующим уровнем обеспечения качества и превратить изменения внешнего окружения в благоприятные возможности и результаты. Изменчивость окружающей среды и необходимость поиска способов исполнения вмененной управленческому учету прогностической функции предопределило выделение и дальнейшее развитие его отдельной ветви - стратегического управленческого учета.

В результате проведенного исследования исторических предпосылок возникновения, а также сравнительного анализа подходов к определению катего-

рии "стратегический управленческий учет" (среди исследователей наблюдается приверженность одному из трех подходов: акцент на анализе параметров организационного окружения, акцент на связи стратегических решений с долгосрочными целями предприятия и акцент на деятельности по разработке и реализации стратегии) была сформирована синтезированная авторская трактовка, усиленная повышенным значением информационной емкости, и предложено понятие стратегической информации.

В рамках диссертационного исследования под стратегическим управленческим учетом понимается система оценки стратегических вызовов внешней среды и внутреннего потенциала предприятия с целью получения и представления емкой стратегической информации, направленной на разработку и реализацию стратегии предприятия.

Стратегическая информация определяется как совокупность данных о внутреннем и внешнем окружении, способных помочь в реализации стратегических целей предприятия путем формирования системы показателей, корректировка и использование которых позволит в будущем сохранить и укрепить стратегические позиции предприятия. В качестве специфических признаков стратегической информации можно выделить ее укрупненный характер, отражающий взаимосвязи различных показателей и их динамику. В ходе исследования было выявлено, что объем такой информации значителен, а ее использование в силу ряда обстоятельств является нецелесообразным, что в конечном итоге приводит к принятию некачественных управленческих решений.

Опираясь на данные обстоятельства, было доказано, что достижение конкурентных преимуществ имеет прямую связь с необходимостью повышения качества стратегической информации и системы стратегического управленческого учета в целом, в связи с чем предложено выделять его качественные характеристики для переориентирования на решение новых задач, использования адекватных условиям форм, методов и инструментов управленческого учета. К ним относятся:

- синергизм как способность повышать уровень информационной поддержки всех структурных подразделений и функциональных элементов стратегического управления;
- гибкость как умение системно реагировать на внешние изменения эффективными управленческими решениями;
- оптимальность как умение сочетать достаточную эффективность стратегии с относительным минимумом затраченных ресурсов;
- потенциал как поиск возможностей, ограничений и перспектив деятельности путем эффективного использования стратегических ресурсов;
- устойчивость как способность сохранения количественных и качественных сдвигов в саморазвитии.

Расширение горизонтов учетного пространства и требований к его организации на современном (стратегическом) этапе обуславливает появление ряда задач, постановка и реализация которых позволит решить возникающие проблемы и увеличить эффективность стратегического управленческого учета в целом

(табл. 1). Учитывая сложность и инвариантность решений обозначенных задач, по мнению автора, их практическая реализация возможна только с помощью выработки единого комплексного подхода к стратегическому управленческому учету, увязывающего его отдельные элементы в единый системный механизм.

Таблица 1. Задачи стратегического управленческого учета на современных предприятиях

Проблемы информационного обеспечения	Задачи стратегического управленческого учета
Отсутствие стратегий и ориентация на краткосрочные и среднесрочные результаты	Поиск механизмов формирования стратегической информации с целью разработки базовых стратегий на уровне структурных подразделений и предприятия в целом. Разработка учетной политики в целях стратегического управленческого учета (выбор его форм и методов).
Низкий уровень информационной емкости при разработке и принятии стратегических управленческих решений	Создание единого информационного поля с целью устранения расхождений данных с действительностью. Использование стратегической информации в системе единых учетных показателей для сопоставимости информационной базы со стратегией, повышении информативности и полезности данных.
Отсутствие гибкости в информационном обеспечении связи текущей деятельности со стратегией развития	Использование современных компьютерных технологий для обеспечения взаимосвязи между стратегическим и оперативным учетом. Формирование ключевых показателей эффективности деятельности, внедрение качественных нефинансовых индикаторов, контроль за степенью достижения стратегических задач и показателей эффективности.
Незначительное внимание к изучению внешних факторов	Диагностика внешней и внутренней среды с целью позиционирования в ней предприятия.
Низкий уровень ответственности руководителей перед участниками бизнеса	Формирование конфиденциальной информации для принятия стратегических управленческих решений менеджерами высшего звена.
Проблема учета изменений в относительных конкурентных преимуществах	Обеспечение гибкого учета и анализа стратегических затрат, формирование показателей издержек конкурентов, уровня затрат в среднем по отрасли.

В качестве механизма стратегического управленческого учета предлагается понимать совокупность действий по переработке стратегической информации для обеспечения оптимального функционирования информационной системы, нацеленной на долгосрочную перспективу. Эти действия взаимосвязываются в системе методов, функций, процессов, инструментов, а также стратегий, подверженных корректировке в ходе достижения поставленных ориентиров стратегического развития.

Установлено, что центральным элементом механизма стратегического управленческого учета на производственных предприятиях является стратегия развития, поскольку с ухудшением информационной ясности о будущей конъюнктуре рынка и потенциале предприятия, усложняются условия выбора альтернатив при принятии управленческих решений, и наоборот.

В результате исследования систематизирована информация внешнего и внутреннего характера в разрезе базовых функциональных стратегий (производственной, финансовой, маркетинговой, инновационной, стратегии управления персоналом, стратегии управления рисками), лежащих в основе информационных связей между руководством и функциональными подразделениями предприятия.

Благодаря созданию на предприятии системы информационного обеспечения базовых функциональных стратегий станет возможным сформировать благоприятные внутренние организационные, правовые, экономические и социальные условия развития всех сфер деятельности предприятия с учетом влияния факторов внешней среды.

Вторая группа проблем, выявленных в диссертационном исследовании, посвящена обоснованию вопросов внедрения и использования современных инструментов управленческого учета на предприятиях химической промышленности.

Исследование показало, что методика организации стратегического управленческого учета, а также процесс разработки и принятия стратегических управленческих решений на предприятиях химического комплекса связаны с особенностями протекания отраслевых бизнес-процессов. Проведен анализ состояния предприятий химической отрасли, дана оценка организации стратегического управленческого учета, в результате чего выявлена следующая совокупность проблемообразующих факторов, определяющих стержневые особенности формирования информационного обеспечения:

- возрастающая конкуренция и усложнение позиций российских химических компаний на отечественном и международном рынках;
- ослабление возможностей выдерживать ценовую конкуренцию, необходимость структурной перестройки затрат, предполагающей снижение высокой доли энерго- и материалозатрат;
- инновационная направленность, склонность к постоянному формированию прогрессивной структуры производства и сбыта;
- дефицит инновационного потенциала, порождаемый высокой степенью технического устаревания действующих химических предприятий;
- сложное непрерывное производство, требующее учета по процессам и стремления к замкнутому технотрику путем переработки отходов производства;
- важность учета стратегически ориентированных эколого-экономических рисков с позиции наращивания конкурентных преимуществ;
- сложная эволюционирующая структура российских химических холдингов и неэффективная организационная структура предприятий, что снижает прозрачность и увеличивает риски при принятии стратегических управленческих решений, особенно в контексте российской бизнес-среды.

Опираясь на стратегические задачи и приоритеты предприятий химической отрасли, инструментальный аппарат стратегического управленческого учета был адаптирован для более успешной разработки и внедрения модели стратегического управленческого учета, в соответствии с которым предложена структура и

содержание алгоритма использования инструментов стратегического управленческого учета (рис. 1.).

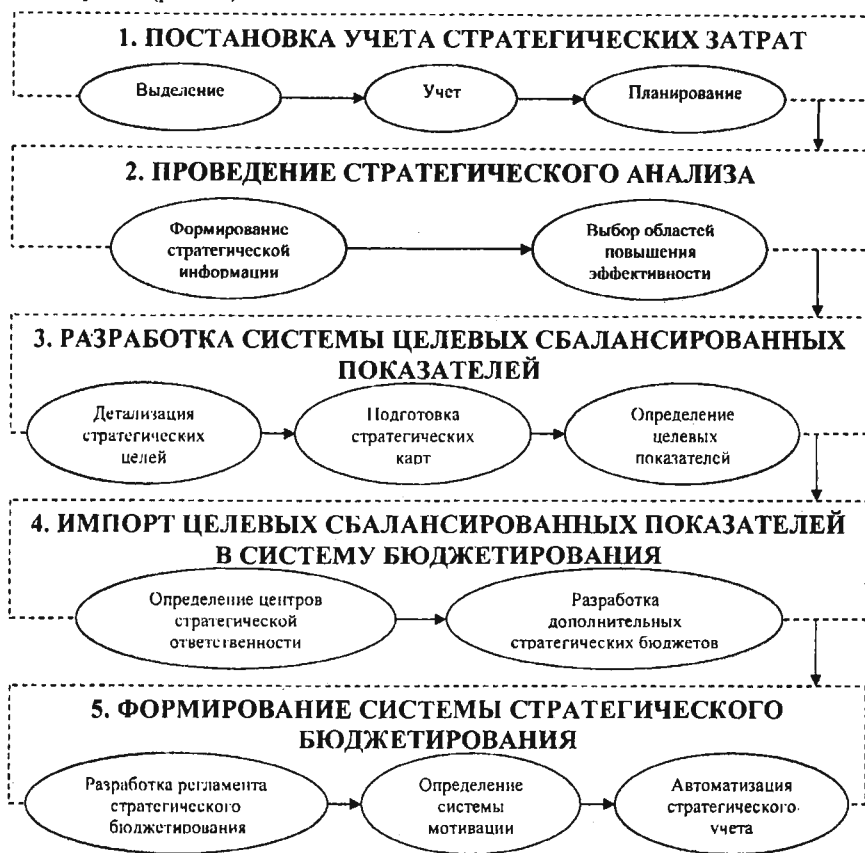


Рис. 1. Алгоритм использования инструментов стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности

В контексте диссертационного исследования ключевым положением, заложенным в основу разработанного алгоритма, является симбиоз двух традиционных (но, как правило, рассматриваемых в литературе обособленно) инструментов управленческого учета - системы целевых сбалансированных показателей и бюджетирования. Обосновано, что процесс их интеграции должен строиться на стратегической информации, сконцентрированной в процессе учета стратегических затрат и проведения стратегического анализа.

В ходе исследования проведен стратегический анализ деятельности химических предприятий и выделены планируемые области повышения эффективности стратегического управленческого учета, представляющие собой коренные стра-

тегические цели, которые впоследствии детализируются и наглядно представляются в стратегических картах.

Определенно самым важным и ответственным этапом внедрения предложенного алгоритма является оцифровка целей путем разработки целевых сбалансированных показателей, что предлагается осуществлять в разрезе основных целевых направлений деятельности химического предприятия. При этом особое внимание необходимо обратить на оцифровку нефинансовых показателей и определение порядка их расчета. К таким показателям могут быть отнесены - степень компьютеризации административного персонала, качество информационных связей между отдельными подразделениями, продолжительность проектов по исследованиям и разработкам, показатель мотивированности кадров, уровень знания работниками стратегии предприятия, количество новых заказчиков и качество их обслуживания, влияние деятельности компании на окружающую среду и т.д.

Для импортирования нефинансовых целевых показателей в систему стратегического бюджетирования разработаны новые формы учетно-управленческой документации - бюджет стратегических расходов, бюджет укрепления рыночных позиций, бюджет оптимизации внутренних процессов и бюджет развития персонала.

С целью устранения выявленных недостатков организационного плана при ведении стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности были выделены центры стратегической ответственности. Смысл их формирования видится в том, чтобы определить и формализовать права и обязанности всех участников, влияющих на процесс формирования стратегической информации с тем, чтобы процесс реализации стратегии развития предприятия органично встраивался в процесс стратегического бюджетирования, а стратегические цели были доведены до конкретных исполнителей.

Наделение стратегической ответственностью отдельных функциональных подразделений, которые ранее оценивались как вспомогательные (отдел инноваций, проектно-конструкторский отдел, управление по реализации продукции, центр оценки и развития персонала, отдел автоматизации производственных процессов, управление по экологии и промышленной санитарии и др.) позволило обрести системе стратегического управленческого учета важное качество - стратегический синергизм.

Вопрос определения порядка регламентации стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности заключен в разработанном проекте "Регламента стратегического бюджетирования", представленном в диссертационном исследовании.

Результатом исследования стало доказательство важности учета эколого-экономических рисков при формировании стратегии развития предприятиями химической промышленности. В связи с этим аргументирована необходимость внедрения экономического обоснования целесообразности использования в стратегическом управленческом учете методов обеспечения экологической безопасности: стратегический учет экологических затрат, внедрение внутренне-

го стратегического экологического аудита, систематическое проведение комплексного стратегического анализа химической безопасности в процессе производства продукции, ее хранения, перевозки, применения и утилизации.

Решение **третьей группы проблем**, выдвинутой в диссертационном исследовании, увязывается в определении направлений развития внутренних информационных связей и создании модели стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности.

В диссертации установлено, что острая проблема информационного дефицита высшего уровня управления предприятий химической промышленности, выражающаяся в утрате качественных свойств стратегической информации в процессе ее получения, вытекает из неправильного функционирования существующей информационной системы. Ее несовершенство охарактеризовано в разрезе таких ключевых недостатков, как: ограниченная оперативность аналитической информации; вызывающий множество ошибок ручной перенос данных из одной системы в другую; несоответствие функций учетно-информационной подсистемы предприятия целям управления; отсутствие четко сформулированных запросов и требований к учетной информации; противоречивость стратегической информации, формируемой различными службами, при сборе которой используются различные методы расчета и оценки показателей.

Утрата информационной емкости на предприятиях химической промышленности затрудняет процесс принятия стратегических решений, становится невозможным ориентироваться на стратегию, образуется стратегический разрыв между предприятием и окружающей средой.

В этой связи вполне обоснована необходимость создания центра стратегического моделирования (ЦСМ), оперирующего стратегической информацией и позволяющего предоставить новый стратегический потенциал предприятиям, функционирующим в постоянно изменяющейся среде, не использующих колоссальных возможностей информации. Благодаря тому, что вся стратегическая информация будет концентрироваться в ЦСМ и к ее обработке будет применен единый механизм, она станет более качественной и доступной для заинтересованных пользователей, принимающих стратегические управленческие решения.

Целью создания ЦСМ является достижение информационной емкости предприятия с помощью сбора и переработки информации в разрезе различных аспектов деятельности организации и формирования на ее основе единых учетных показателей эффективности. К основным задачам создания ЦСМ относим: устранение информационного дисбаланса между руководством и функциональными подразделениями; повышение информативности и полезности данных; учет изменений в относительных конкурентных преимуществах; усиление анализа внешних факторов среды и т.д. Недостатки традиционной системы информационного обеспечения промышленных предприятий при разработке и реализации стратегий, а также причины необходимости создания ЦСМ, определяют его функции: учетно-аналитическую, организационно-информационную, прогнозную-плановую, инновационную, стоимостную и регулирующую.

Результатами проведенного исследования определено, что возможности повышения качества стратегических управленческих решений скрыты в необходимости пересмотра организационного подхода к системе стратегического учета затрат с точки зрения полезности для потребителей представляемой информации.

В диссертации выделена система синтетических счетов, субсчетов и уровней аналитических счетов учета затрат в стратегическом управленческом учете для систематизации информации при подготовке управленческой отчетности и принятия ее за основу в процессе составления стратегических бюджетов. С этой целью предложено на предприятиях химической промышленности классифицировать и отражать на отдельных счетах стратегические затраты в разрезе следующих видов, соответствующих критическим областям стратегического учета: 31 "Конъюнктурные затраты", 32 "Инновационные затраты", 33 "Экологические затраты", 34 "Вложения в персонал ресурсы" и 35 "Трансакционные затраты" (данный перечень не является исчерпывающим и зависит от информационных потребностей менеджеров). Отражение фактической величины стратегических затрат планируется отражать по дебету обозначенных счетов в корреспонденции со счетами 10, 20, 60, 69, 70 и т.д.

Важнейшей составляющей стратегического учета затрат, по нашему мнению, является определение и отражение бюджетного уровня затрат, в соответствии с чем предлагается его учитывать по дебету синтетического счета 30 "Бюджетные затраты" и кредиту счетов 31, 32, 33, 34, 35. Конечной целью такого учета является сопоставление фактического и бюджетного уровня стратегических затрат, выявление и анализ отклонений, обособленный учет которых предлагаем вести на счете 39 "Отклонения в достижении стратегических целей".

По счетам стратегического управленческого учета затрат предлагаем вести аналитический учет в соответствии с номенклатурой разрабатываемых и реализуемых инновационных проектов, по центрам стратегической ответственности и в разрезе бюджетизируемых статей стратегических затрат. Так, в табл. 2 представлен фрагмент разработанной системы аналитического учета на примере синтетического счета 30 "Бюджетные затраты".

В процессе обоснования организационно-управленческого аспекта формирования аналитической информации о затратах в стратегическом управленческом учете разработаны и представлены в приложениях диссертации формы управленческой отчетности, охватывающие показатели эффективности реализации стратегии развития предприятия - "Отчет об эффективности работы центров стратегической ответственности", "Отчет о достижении стратегических целей предприятия".

Как показало исследование, предприятия химической промышленности г. Волгограда и Волгоградской области находятся на разном уровне готовности к внедрению современных инструментов стратегического управленческого учета, попытки некоторых из них выйти на новый уровень развития фактически сводятся к выбору стратегии пассивного выживания.

Таблица 2. Аналитический учет затрат в системе стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности

Счет	Наименование субсчета	Уровни аналитического учета		
		Вид инновационного проекта	Центр стратегической ответственности	Статьи затрат
30 "Бюджетные затраты"	30.1 "Конъюнктурные затраты"	Переработка неликвидного каустика и отхода производства (углекислого газа) в высоколиквидный продукт	Отдел изучения конъюнктуры рынка	Исследование конъюнктурной среды
				Продвижение инновационной продукции
				Посреднические услуги
				Входные ресурсы
				Инфляционные затраты
	30.2 "Инновационные затраты"	Отдел инноваций	Научно-исследовательские работы	
			Ликвидация фондов	
			Создание новых производств	
	30.3 "Экологические затраты"	Управление по экологии и промышленной санитарии	Мониторинг загрязнения подземных вод	
			Природоохранные мероприятия	
			Страхование опасных производственных объектов	
Утилизация вредных отходов				
		Модернизация очистных сооружений		

Разработана и предложена интегративная модель организации стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности (рис. 2), в основу которой заложен принцип гармонизации информации по отдельным объектам стратегического учета, необходимой при реализации комплексной стратегии развития.

Процесс формирования разработанной модели складывается из трех взаимодополняющих этапов - выбора объектов стратегического учета на основе стратегического анализа, определения областей целевых показателей и инструментов стратегического учета с помощью внедрения стратегии активного выживания, а также получения результатов, олицетворяющих реализацию стратегии развития.

При создании новой модели системы стратегического управленческого учета для предприятий химической промышленности необходима переориентация стратегии пассивного выживания в стратегию развития и концентрация внимания на интегрировании таких элементов стратегического учета, как:

- мониторинг внешнего окружения (с целью формирования информации о требованиях заказчиков, конкурентов, инвесторов, государства и т.д.);
- анализ внутренней среды (с целью проведения конкурентной оценки распределения ресурсов и рационализации в привлечении инвестиций);



Рис. 2. Интегративная модель организации стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности

- учет экологических факторов (с целью формирования информации о влиянии деятельности предприятия на экологию окружающей среды, а также разработки показателей внутренней промышленной безопасности);

- минимизация суммарных затрат и потерь, полученных в результате действия внешней угрозы (с целью формирования учетно-аналитического обеспечения при оценке стратегических затрат);

- смена структуры внутрифирменного планирования (с целью представления информации о будущих операциях в виде показателей, согласованных со стратегическими целями и стратегией развития предприятия).

Поэтапное внедрение интегративной модели стратегического управленческого учета направлено на достижение стратегической результативности предприятиями химической промышленности. Взяв в основу модели информационное обеспечение стратегии развития и гармонизировав в его разрезе все существующие ресурсы, рабочие процессы, технологии, организационные структуры, системы подготовки персонала, предприятие сможет повысить степень информационной емкости.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Яркова И.В.* Внедрение современных инструментов управленческого учета на предприятиях химической отрасли / И.В. Яркова // Вестник Волгоградского Государственного Университета. Серия 3. Экономика. Экология, №1 (16). - 2010. (0,5 п.л.).

2. *Яркова И.В.* Бюджетирование в системе стратегического управленческого учета: сбор, анализ и использование стратегической информации / И. В. Яркова, Н.Н. Косинова // Вестник Волгоградского Государственного Университета. Серия 3. Экономика. Экология, №1 (12). - 2008. (0,55 п.л./0,3 п.л.).

3. *Яркова И.В.* Стратегическое управление затратами на предприятиях промышленности / И. В. Яркова, Н.Н. Косинова // Экономические науки, №11. - 2007. (0,58 п.л./0,3 п.л.).

4. *Яркова И.В.* Стратегическое управление как средство достижения информационной емкости предприятиями промышленности / И. В. Яркова, Н.Н. Косинова // Экономические науки, №7. - 2008. (0,48 п.л./0,25 п.л.).

5. *Яркова И.В.* Концептуальные основы формирования системы стратегического управления на предприятиях / И.В. Яркова, Н.Н. Косинова // Экономические науки, №2. - 2009. (0,75 п.л./0,38 п.л.).

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

6. *Яркова И.В.* Стратегический учет: преимущества и эффективность использования на предприятиях / И. В. Яркова, Н.Н. Косинова // Социально-экономические проблемы развития территориально-производственных систем: ежегодник. - Вып. 5. - Волжский: МОУ "Волжский институт экономики, педагогики и права", 2006. (0,7 п.л./0,35 п.л.).

7. *Яркова И.В.* Анализ методов контроля материально-производственных запасов / И. В. Яркова// Материалы Научной сессии, г. Волгоград, 17-23 апреля

2006 г. Вып. 4. Мировая экономика и финансы / ВолГУ; редкол.: Б.Н. Сипливый (отв. ред.) - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2006. -(0,13 п.л.).

8. *Яркова И.В.* Функции управленческого учета в системе стратегического управления предприятиями промышленности / И. В. Яркова, Н.Н. Косинова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита, налогообложения и статистики: II Всероссийская научно-практическая конференция: Материалы конференции, Ростовский государственный университет "РИНХ". - Ростов-на-Дону, 2007. (0,9 п.л. /0,45 п.л.).

9. *Яркова И.В.* Информационная подготовка для принятия стратегических управленческих решений / И.В. Яркова, Н.Н. Косинова // Вестник Волжского института экономики, педагогики и права. Серия 1. Экономика и управление. Вып. 5. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2007. (0,6 п.л./0,3 п.л.).

10. *Яркова И.В.* Учет стратегически ориентированных эколого-экономических рисков на предприятиях химической промышленности / И. В. Яркова // XII Региональная конференция молодых исследователей Волгоградской области. Вып. 1. Экономика и финансы: тез. докл. - Волгоград: Издательство ВолГУ, 2008. (0,11 п.л.).

11. *Яркова И.В.* Методология эффективного использования стратегического управленческого учета на предприятиях промышленности / И.В. Яркова, Н.Н. Косинова // Экономика развития региона: проблемы, поиски, перспективы: Ежегодник. - Вып 9. - Волгоград: Издательство ВолГУ, 2008. (0,75 п.л./ 0,4 п.л.).

12. *Яркова И.В.* Учетная информация как инструмент стратегического управления организацией / И.В. Яркова, Н.Н. Нелюбова // Материалы научной сессии, г. Волгоград, 21-30 апр.2008 г. Вып. 4: Мировая экономика и финансы: в 2 ч. - Ч. 1 / ВолГУ; редкол.: Б.Н. Сипливый. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2008. (0,3 п.л./0,15 п.л.).

13. *Яркова И.В.* Проблемы и их решения в стратегическом управленческом учете / И.В. Яркова // Материалы научной сессии, г. Волгоград, 21-30 апр.2008 г. Вып. 4: Мировая экономика и финансы: в 2 ч. - Ч. 1 / ВолГУ; редкол.: Б.Н. Сипливый. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2008. (0,3 п.л.).

14. *Яркова И.В.* Расширение горизонтов учетного информационного пространства с ориентацией на стратегию химического предприятия / И.В. Яркова // Состояние и развитие бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. - Вып. 1. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2010. (0,25 п.л.).

Подписано в печать 13.06.2010
Бумага типогр. №1
Печать офсетная
Заказ 244

Формат 60x84 1/16
Гарнитура "Times"
Уч.-изд. л. 1,0
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.